



Instituto Politécnico de Santarém

Escola Superior de Gestão e Tecnologia

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças

A importância da auditoria e a perceção do auditor
na prevenção e deteção da fraude

Sérgio Manuel Antunes da Silva

Orientador: Professor Doutor Rui Robalo

Novembro 2015

Instituto Politécnico de Santarém

Escola Superior de Gestão e Tecnologia

A importância da auditoria e a perceção do auditor
na prevenção e deteção da fraude

Sérgio Manuel Antunes da Silva

Novembro 2015

Uma das lições mais tristes da história é a seguinte:

Se formos enganados durante muito tempo, temos tendência a rejeitar qualquer prova de fraude. Deixamos de estar interessados em descobrir a verdade. A fraude apanhou-nos. É demasiado doloroso reconhecer, nem que seja para nós mesmos, que fomos levados à certa. Uma vez que damos a um charlatão poder sobre nós mesmos, quase nunca o recuperamos. Por conseguinte, as velhas fraudes têm tendência a persistir, ao mesmo tempo que surgem outras novas.

Carl Sagan, A aceitação da fraude, "O Mundo Infestado de Demónios"

Agradecimentos

Disse um dia Vítor Hugo, poeta, dramaturgo e estadista francês, que “Nada há como começar, para ver como é árduo concluir”. De facto, ao longo deste mestrado, um objetivo académico a que me propus, tal não seria possível sem a ajuda de um conjunto de pessoas.

É com profunda emoção que quero agradecer aos meus pais, Antónia e José, pela educação que me deram, pelos valores que me transmitiram e pelo exemplo de vida que sempre advogaram. Imagino o vosso sorriso, a voz suave, a sensatez, o orgulho e as irradiantes alegrias que nestes momentos transbordariam desses rostos, marcados pela vida. De vocês, que um dia partiram, sinto saudades, muitas saudades que o tempo não mata.

À Fernanda, minha esposa, que ao longo das teias do tempo, sempre me incentivou, apoiou incondicionalmente e acreditou que era possível.

Aos meus filhos, Sérgio, pelos exemplos que tem mostrado a todos nós, e, Marcelo, pela sua postura perante as coisas da vida, pois é um “menino” muito especial.

A todos os meus amigos e colegas de Mestrado, e em especial, à Maria do Carmo Alves e à Marina Bonito, que sempre me apoiaram e incentivaram, o meu sincero agradecimento.

A todos aqueles que colaboraram, respondendo aos meus questionários, o meu reconhecimento pessoal, destacando ainda a colaboração e empenho dos meus colegas de trabalho, Filipa Martins Pereira, Rui Teotónio Domingues, José Pedro Marques, Pedro Rafael Ferreira e Maria José Peças.

Ao meu orientador, Prof. Doutor Rui Robalo, o meu sincero reconhecimento e agradecimento, pelo apoio, incentivo, orientação e disponibilidade, na supervisão e elaboração desta dissertação.

Resumo

Perante as alterações que decorrem de fatores vários, intrínsecos ou extrínsecos às empresas/organizações, a auditoria apenas conseguirá atingir os objetivos previamente fixados se conseguir reagir com atitudes proactivas, levando a uma maior credibilidade e fiabilidade da informação e, consequentemente, a uma diminuição das fraudes praticadas.

Assim, pretendeu-se neste trabalho analisar, na perspetiva do auditor externo corporizado no inspetor tributário enquanto funcionário da Autoridade Tributária e Aduaneira, qual a valorização que estes auditores atribuem ao trabalho de auditoria, atendendo à prevenção e à deteção da fraude nas empresas/organizações. A amostra foi composta por 142 inspetores tributários em funções de inspeção tributária em Portugal.

Os resultados indicam que os inspetores tributários atribuem uma maior importância à motivação e empenho da gestão/administração, à materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria, destacando também a experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria. Por sua vez, os inspetores tributários valorizam menos a oportunidade e duração das tarefas de auditoria, a frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado, bem como a existência de manuais de procedimentos de auditoria interna. Apesar da consistência destes resultados, o presente estudos permitiu detetar algumas diferenças entre os inspetores tributários inquiridos, decorrentes dos anos de profissão e da área de formação académica destes profissionais.

Palavras-chave: Auditoria, Auditor Financeiro, Fraude, Inspetor Tributário.

Classificação JEL: M42.

Abstract

Before the changes resultant from diverse factors, being intrinsic or extrinsic to the companies/organizations, auditing will only be able to achieve the previously established goals if it reacts with proactive attitudes which lead to increased credible and reliable information and consequently to diminishing of fraud.

Therefore, this essay intends to analyze, from the perspective of the external auditor, embodied in the treasury inspector as an employee for the Portugal Tax Authority, the valuation that these auditors ascribe to auditing, regarding prevention and detection of fraud in companies/organizations. The sample was composed by 142 tax inspectors working in several counties of Portugal.

The results show that tax inspectors attribute a bigger importance to motivation and commitment from management/administration, to materiality and quality of execution e auditing processes, emphasizing also the professional experience of human resources linked to the auditing department. In turn, tax inspectors value less the opportunity and duration of auditing jobs, the frequency of the supervision work that is done as well as the existence of procedural guidelines for internal auditing. Despite the consistency of the results, this study enabled to detect some differences between tax inspectors surveyed, arising from years of professional and academic training area of these professionals.

Keywords: Audit, Financial Auditor, Fraud, Tax Inspector.

JEL Classification: M42.

Índice de figuras

Figura 1 - O triângulo da fraude	9
Figura 2 - O diamante da fraude	10

Índice de gráficos

Gráfico 1- Anos de profissão dos IT's inquiridos.....	24
Gráfico 2 - Habilitações literárias dos IT's inquiridos.....	25
Gráfico 3 - Área de habilitações literárias dos IT's inquiridos.....	26
Gráfico 4 - Os IT's inquiridos e a área mais suscetível a fraudes.....	26
Gráfico 5 - Os IT's inquiridos e a detecção de fraude	27

Índice de tabelas

Tabela 1 - Frases colocadas aos IT's	21
Tabela 2 - Análise geral da evidência obtida dos IT's	28
Tabela 3 - Análise das respostas dos IT's por anos de profissão	31
Tabela 4 - Análise das respostas dos IT's por área de habilitações literárias	32

Lista de abreviaturas

<i>AT</i>	<i>Autoridade Tributária e Aduaneira</i>
<i>EUA</i>	<i>Estados Unidos da América</i>
<i>IFAC</i>	<i>International Federation of Accountants</i>
<i>ISA</i>	<i>International Standards on Auditing</i>
<i>IT's</i>	<i>Inspetores Tributários</i>
<i>RCPITA</i>	<i>Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira</i>
<i>RGIT</i>	<i>Regime Geral das Infrações Tributárias</i>

Índice

Agradecimentos.....	iv
Resumo	v
Índice de figuras.....	vii
Índice de gráficos	viii
Índice de tabelas.....	ix
Lista de abreviaturas.....	x
CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 2 – REVISÃO DA LITERATURA.....	4
2.1 Auditor financeiro vs. Inspetor tributário.....	4
2.2 O auditor e a prevenção e detecção da fraude	8
2.3 O trabalho de auditoria na prevenção e detecção da fraude	11
CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO.....	20
CAPÍTULO 4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS	24
4.1 Análise do perfil dos IT's inquiridos	24
4.2 O trabalho de auditoria na prevenção e detecção da fraude	27
4.3 Análise em função dos anos de profissão dos IT's.....	30
4.4 Análise em função da área das habilitações literárias dos IT's	31
CAPÍTULO 5 – CONCLUSÕES	34
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	36
ANEXOS	39

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

A informação financeira vertida nas demonstrações financeiras das empresas/organizações deve exibir uma elevada credibilidade. No entanto, os relatos contabilísticos, económicos e financeiros apresentados pelas empresas/organizações têm revelado situações gravosas, decorrentes de fraudes contabilísticas e financeiras que ocorreram em vários pontos do globo. São exemplos deste tipo de fraudes os casos da Enron, da Arthur Andersen, da WorldCom e da Xerox nos Estados Unidos da América (EUA), da Parmalat na Itália, da Vivendi na França, existindo suspeitas em Portugal relativamente à situação financeira do Banco Português de Negócios e do Banco Espírito Santo.

O aumento de escândalos financeiros levou a que se fossem levantadas diversas questões relativamente à independência do auditor, ao papel do auditor externo na empresa e, consequentemente, à qualidade da auditoria, tal como refere Camacho (2013). A auditoria financeira apresenta assim uma elevada importância, pois ao apreciar a qualidade e fiabilidade da informação financeira, emerge como um garante da continuidade e da prossecução dos fins das entidades auditadas. Tal como referem Gramling et al. (2010), a auditoria financeira releva para a tomada de decisão, possuindo uma elevada importância na gestão do risco e nos utilizadores da informação financeira. Casos recentes relatam que os investimentos foram perdidos devido à falta de fiabilidade da informação financeira e da própria auditoria.

Destaca a ISA 200 (2009) que a finalidade de uma auditoria é aumentar a confiança dos investidores. Esta consegue-se através da opinião do auditor independente, vertida nos seus pareceres, conferindo credibilidade às demonstrações financeiras, elaboradas pelos órgãos de gestão (Costa, 2014). É necessário existir nas empresas/organizações, uma prevenção e

deteção das situações fraudulentas, pois só assim a credibilização da informação financeira apresentada, se torna efetiva, autêntica e plenamente demonstrada.

Os trabalhos de uma auditoria financeira podem ser realizados por auditores externos à empresa/organização (auditoria externa) e também por auditores da própria empresa/organização (auditoria interna). É da conjugação e osmose entre a auditoria externa, a auditoria interna, e também do controlo interno implementado e em execução nas empresas/organizações, que são elaborados planos de trabalho e de contingência que levam a uma diminuição do risco e consequentemente da prática de fraudes. Atenta à realidade empresarial/organizacional, a auditoria possui um papel fundamental no mundo dos negócios, pois coopera com as empresas/organizações na identificação de áreas de risco e na deteção de erros e fraudes materiais (Coenen, 2006). Além disso, a auditoria preocupa-se não só com acontecimentos passados mas também projeta acontecimentos futuros, perspetivando uma melhoria da gestão estratégica e antecipando-se a acontecimentos hostis nas empresas/organizações.

A responsabilidade dos auditores direcionada para a deteção da fraude tem vindo a aumentar, nomeadamente através do aperfeiçoamento dos normativos. Por exemplo, a norma de auditoria ISA 240 (2009) representa um relevante avanço na ampliação das funções das equipas de trabalho na fase de planeamento e execução da auditoria, posicionando-se como um agente primordial no restabelecimento da confiança dos investidores, através do aumento da qualidade das auditorias e reforço dos valores da profissão, bem como no combate à fraude.

Assim, atendendo ao trabalho de auditoria e à fraude, perspetivou-se efetuar um estudo que abrangesse a valorização das tarefas de auditoria executadas pelos auditores externos e a pertinência das mesmas na prevenção e deteção da fraude. Decidimos recorrer à opinião

dos Inspetores Tributários (IT's), auditores da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), através de um questionário, solicitando que valorizassem um conjunto de frases inerente ao trabalho de auditoria por forma a averiguarmos quais os elementos integrantes do trabalho de auditoria que melhor contribuem para a detecção e prevenção da fraude.

Este trabalho procura assim obter a opinião dos auditores externos corporizados pelos IT's, profissionais que frequentemente averiguam situações de fraude de índole diversa. Apesar da missão dos IT's estar focada na prevenção e detecção de irregularidades e ilícitos fiscais, a sua atuação recorre antecipadamente a análises detalhadas das empresas/organizações (contribuintes coletivos) bem como de contribuintes singulares. Desconhecendo-se a existência de trabalhos que se centrem nos IT's na qualidade de auditores externos, esta dissertação apresenta uma vertente inovadora e, simultaneamente, exploratória.

A presente dissertação está estruturada em capítulos. O próximo capítulo atende à revisão de literatura sobre auditoria externa, inspeção tributária e fraude. No terceiro capítulo apresenta-se a metodologia adotada nesta dissertação. Posteriormente, no quarto capítulo, são apresentados e discutidos os resultados. No quinto e último capítulo apresentam-se as conclusões, atendendo-se às limitações do estudo e às sugestões de investigação futura.

CAPÍTULO 2 – REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Auditor financeiro vs. Inspetor tributário

Falar de auditor financeiro implica falar de auditoria financeira. Esta é a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras de uma determinada empresa/organização contribuindo para o aumento da credibilidade da informação financeira, sendo também conhecida como auditoria externa, auditoria contabilística ou auditoria independente, e praticada por auditor (financeiro/externo). Costa (2014: 49) defende que uma auditoria financeira *“tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a expressão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional competente e independente”*. De acordo com o autor, um dos objetivos da opinião do auditor independente é conferir credibilidade às demonstrações financeiras, garantindo confiança aos seus utilizadores.

Uma auditoria (financeira) externa deve transparecer eficácia e receber a confiança de todos, devendo ser executada por um auditor independente. O auditor externo é geralmente apresentado como um garante da credibilização da informação financeira das empresas/organizações, assumindo-se assim a auditoria externa como um garante da fiabilidade da referida informação (Carreira et al., 2014). Mas para garantir esta credibilização, o auditor precisa de usufruir da autonomia necessária para garantir a máxima eficácia do seu trabalho (Rezaee, 2004; Taborda, 2006) e, tal como refere Attie (1998: 131), a sua opinião *“precisa de estar apoiada em bases sólidas”* para que a suas conclusões não sejam objeto de contestação. Estas bases sólidas permitem o cumprimento do objetivo do auditor, o qual de acordo com Hopwood et al. (2008: 86), consiste em *“determinar se a informação financeira está livre de inexatidões materiais, sejam elas devido a erro ou fraude”*.

Assim, a ética e deontologia dos auditores são fatores importantes para que uma auditoria (financeira) externa seja olhada com menos desconfianças. Saliente-se que de acordo com o disposto na ISA 200 (2009), o auditor tem o dever de respeitar o que lhe é exigido eticamente, nomeadamente, o assegurar da sua independência.

Os auditores externos desenvolvem um conjunto de trabalhos de auditoria diversificados. Eles efetuam análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativamente às atividades examinadas, incluindo a promoção de um controlo interno eficaz. Devem também identificar e divulgar os pontos fortes e os pontos fracos, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar uma solução de modo a que os responsáveis das empresas/organizações possam antecipadamente minimizar eventuais situações graves e irregulares. Ou seja, é extremamente importante o planeamento de uma auditoria, no desenvolvimento de uma estratégia global, atendendo à essência, tempestividade e extensão/duração que o auditor espera da auditoria (ISA 300, 2009).

Além do auditor financeiro, normalmente apresentado com auditor externo, existem outros tipos de auditores que podem ser considerados auditores (financeiros) externos. Tal como refere Taborda (2006), a auditoria externa decorre da “inspeção” das demonstrações financeiras efetuadas por entidade externa. É o que acontece nas auditorias (tributárias) efetuadas pelos IT's, as quais têm como objetivo a observação dos factos tributários, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e, também, a prevenção das infrações tributárias.

No passado, a inspeção tributária surgia como um elemento dissonante da auditoria financeira. No entanto, apesar da existência de especificidades próprias, o Ministério das Finanças (1996), no seu § 2.5.2, pretendeu suprir tal posição, aproximando a inspeção tributária da auditoria financeira, apontando sinergias ao nível dos procedimentos,

referindo que “os métodos de inspeção devem seguir os procedimentos normalmente usados em auditoria”. Canedo et al. (2009) referem que dada a ausência de normativos próprios inerentes ao trabalho de auditoria tributária, os IT’s devem, com as adaptações julgadas necessárias, efetivar parte dos seus procedimentos de auditoria com base nas normas de auditoria geralmente aceites. Mais recentemente, o Ministério das Finanças (2015: 55), refere que a inspeção tributária deve “desenvolver mecanismos internos de controlo de qualidade ao nível do procedimento de inspeção, abrangendo as diversas fases da auditoria (planeamento, execução e relato), nomeadamente através da generalização da utilização de questionários de revisão de auditoria visando assegurar o cumprimento dos diversos formalismos relativos aos procedimentos de inspeção, o cumprimento das normas técnicas de auditoria e o adequado suporte, através da referência a doutrina e/ou jurisprudência, das correções mais complexas e/ou materialmente relevantes”. Podemos assim afirmar que as metodologias de auditoria tributária utilizadas pelos IT’s apresentam fortes semelhanças às seguidas por auditores financeiros externos, como por exemplo os revisores oficiais de contas.

Como auditores financeiros externos, os IT’s apresentam algumas particularidades. Os IT’s integram a estrutura funcional e orgânica da AT, criada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de dezembro, através da fusão (1) da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, (2) Direção-Geral dos Impostos, e (3) Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros. A AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia, tal como dispõe o n.º 1 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 117/2011 de 15 de dezembro.

Os IT's integram, regra geral, a inspeção tributária da AT, a qual apresenta as suas funções definidas no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), criado pelo Decreto-lei 413/98 de 31 de dezembro, que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 1999. As várias vertentes de atuação da inspeção tributária encontram-se identificadas no artigo 2.º do RCPITA sobressaindo as seguintes: *“a confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários; a realização de estudos individuais, setoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos setores económicos em que se insere a sua atividade; a realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza; a cooperação nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude”*. A atuação dos IT's pauta-se pela promoção de atitudes responsáveis, pela competência e pelo ceticismo profissional, minimizando a prática de erros, tal como acontece na atuação inerente a outros auditores externos (ex. revisores oficiais de contas), regendo-se a atuação dos IT's pelos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação (artigo 5º do RCPITA).

Em termos de trabalho específico, a inspeção tributária desenvolve análises contabilísticas, objetivando a verificação e validação dos atos fiscais e a sua efetiva correspondência com as transações efetivamente praticadas pelas empresas/organizações (Canedo et al., 2009). Para o efeito, os IT's desenvolvem o seu trabalho, repartindo-o em três fases: (1) planeamento, (2) execução e (3) relato. A primeira fase comporta uma avaliação do risco de incumprimento fiscal, uma definição de estratégia, com um plano de abordagem à auditoria e uma programação do trabalho. Já a segunda fase, execução, corresponde ao trabalho de aplicação dos procedimentos e testes substantivos de detalhes de transações e de saldos definidos nos programas de trabalho e de revisão analítica final. A terceira fase,

relato, centra-se nas conclusões gerais, verificando se as provas obtidas são competentes e suficientes, para fundamentar adequadamente as irregularidades detetadas e a subsequente elaboração do relatório de inspeção.

Apesar dos objetivos diferentes, existem muitas semelhanças entre o auditor financeiro e o auditor/inspetor tributário. Ambos utilizam metodologias semelhantes, atendendo a princípios de legalidade, prudência, entre outros, que norteiam as suas atuações. No que toca ao tipo de diligências que podem ser feitas pelos IT's, o artigo 63º da Lei Geral Tributária, criada pelo Decreto-Lei 398/98 de 17 de Dezembro, identifica várias, nomeadamente o livre acesso a instalações, acesso a livros e registos contabilísticos, entre outros. Ressalta daqui uma atuação “privilegiada” dos IT's, porquanto, além da sua atuação resultar da lei, tal como nos revisores oficiais de contas, os mesmos encontram-se investidos do poder de autoridade, o que não acontece naqueles profissionais.

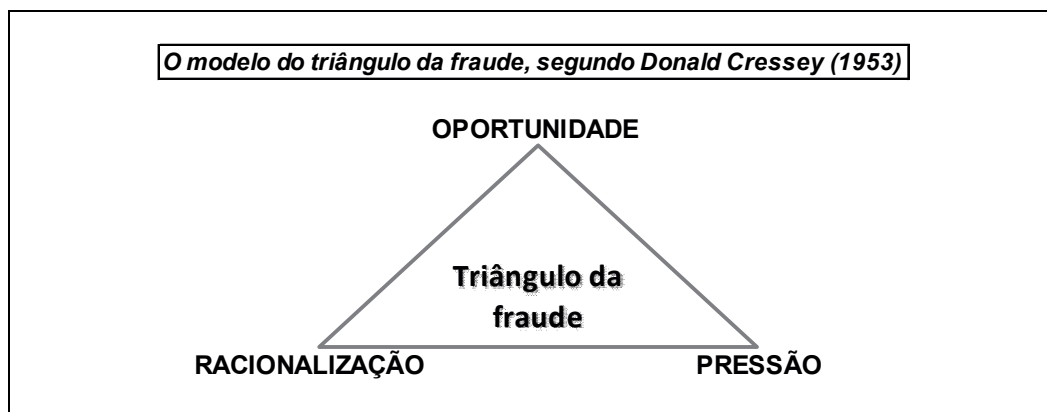
2.2 O auditor e a prevenção e detecção da fraude

Apesar das designações de fraude serem diversas, elas apontam todas na mesma direção. Para Almeida (2005: 145), a fraude é “ ... *um tipo de ato ilegal, que através de deturpações intencionais confere vantagens ao seu autor*”. Numa perspetiva mais vasta, Wells (2009: 18), descreve que a fraude “*pode incluir qualquer crime para obtenção do lucro, utilizando como principal modus operandus o logro*”. De acordo com a ISA 240 (2009: § 11a), a fraude é definida como “*um acto intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre a gerência, encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal*”. Esta norma refere diversas situações que estão na origem da fraude, tais como: manipulação, falsificação ou alteração de registos ou documentos, apropriação indevida de

ativos, entre outras. Poderemos, assim, conceber o conceito de fraude como um ato propositado, almejando a obtenção de benefícios ilícitos, distinguindo-se assim do erro, o qual pode ser praticado de uma forma não intencional.

O tema da fraude não é recente. Nos anos 50 do século XX, Cressey (1953) levou a cabo um estudo no qual desenvolveu a hipótese representativa dos fatores que estarão presente nas ações de fraude, tendo concluído que existem três condições que relevam e estão presentes nas situações de fraude (ver Figura 1), representadas por cada um dos vértices do denominado “*Triângulo da fraude*”. O primeiro vértice apresenta a “*oportunidade*” para a prática de um ato de natureza fraudulenta. Por sua vez, o segundo vértice representa uma necessidade financeira e uma “*pressão*” que levam uma pessoa ou grupo de pessoas a cometer fraude. Por último, o terceiro vértice simboliza a justificação e “*racionalização*” dos atos.

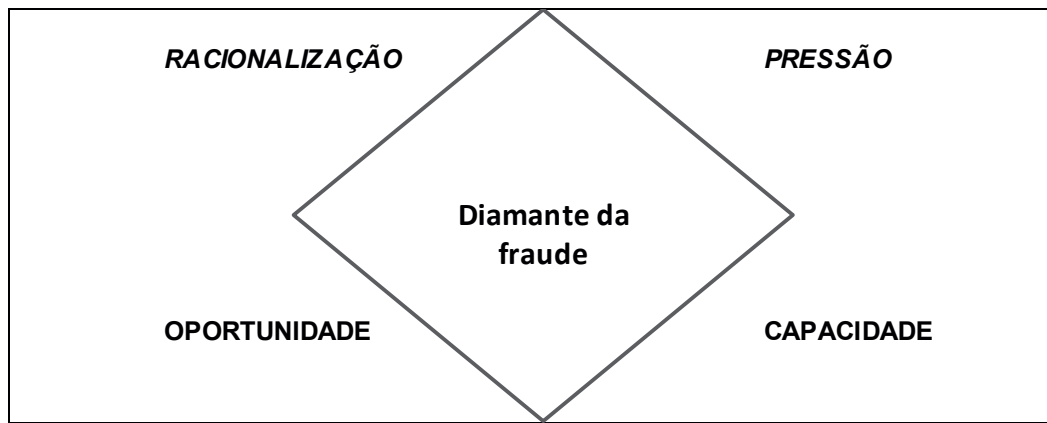
Figura 1 - O triângulo da fraude



No entanto, atenta a dinâmica da análise da fraude, Wolfe e Hermanson (2004) acrescentaram a dimensão “*capacidade*” ao triângulo da fraude apresentado por Cressey (1953), denominando de “*Diamante da Fraude*” o conjunto destas quatro dimensões (ver Figura 2). Wolfe e Hermanson (2004) consideram que as capacidades de uma pessoa, nomeadamente os seus traços pessoais e as suas habilidades, desempenham um papel

relevante, nomeadamente em saber se vai realmente ocorrer fraude com a presença de pressão, oportunidade e racionalização.

Figura 2 - O diamante da fraude



A fraude surge perante os olhos das atuais sociedades como um assunto complexo. Os auditores abordam a prevenção e deteção de fraudes como um tema delicado, havendo uma maior necessidade de alerta por parte dos auditores em períodos de crise (OROC, 2013). Mas a prevenção e deteção de fraudes não sobressaem só como uma responsabilidade do auditor externo, mas também do auditor interno e do ambiente onde se encontra inserido, nomeadamente a gestão da empresa/organização e o sistema de controlo interno implementado. Marçal e Marques (2011: 55) defendem que *“apenas um adequado sistema de controlo interno permite uma segurança razoável na prevenção, limitação e deteção de erros e irregularidades”*. No entanto, é na gestão de topo de cada empresa/organização que recai a maior parte da responsabilidade pela prevenção e deteção da fraude, dado que é através dos seus atos que se constroem os mecanismos de controlo.

Nas empresas/organizações a fraude no relato financeiro envolver a falsificação das demonstrações financeiras, podendo apresentar duas orientações distintas. Por vezes procura apresentar uma situação financeira melhor do que aquela que realmente possui (por exemplo, influenciar as suas cotação em bolsa ou iludir potenciais investidores).

Noutras vezes segue o objetivo de apresentar de uma situação financeira mais degradada, procurando pagar menos impostos.

No que respeita às fraudes fiscais, os IT's deparam-se essencialmente com os quatro tipos de fraude: (1) burla tributária, (2) frustração de créditos, (3) fraude e (4) abuso de confiança. Estes 4 tipos de fraude estão identificados no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei 15/2001 de 5 de junho. O primeiro tipo de fraude, *burla tributária*, está identificado no artigo 87º do RGIT e consubstancia-se essencialmente na prestação de falsas declarações, na falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevantes resultando desses atos enriquecimento de diversas pessoas. Já o segundo tipo, *frustração de créditos*, está identificado no artigo 88º do RGIT e resulta do conhecimento da existência de tributo já liquidado, ou em processo de liquidação, existindo a intenção de frustrar total ou parcialmente o crédito tributário. Por sua vez, a *fraude*, apresentada aqui como o terceiro tipo, está identificada no artigo 103º do RGIT e está relacionada condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais. Finalmente, o quarto e último tipo de fraude mais comum, *abuso de confiança*, está identificado no artigo 105º do RGIT e resulta do facto de alguém não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a 7500€, e que estava legalmente obrigado a entregar.

2.3 O trabalho de auditoria na prevenção e deteção da fraude

Canedo et al. (2009) referem que o trabalho de auditoria tributária, efetuado pelos IT's e desenvolvido na jurisdição da AT, consiste em análises às contabilidades organizadas, partindo de verificação substantiva dos respetivos elementos de suporte, com recurso a técnicas muito próprias, tendo sempre como objetivo principal a verificação e a validação

dos atos declarativos, e a sua correspondência com as transações efetivamente praticadas pelas empresas/organizações. Assim o é de facto. As tarefas desenvolvidas pelos IT's consubstanciam-se em análises baseadas na contabilidade com recursos a técnicas de auditoria, utilizando diversos meios ao seu dispor, cuja pertinência releva para um trabalho mais eficiente e eficaz na prevenção e deteção de situações de fraude. Vejamos seguidamente um conjunto de situações relevantes para o combate a situações de fraude.

A importância dos manuais de auditoria

Os manuais de auditoria constituem um guia de trabalho e uma ferramenta prática que visa simplificar, uniformizar e sistematizar critérios, práticas e procedimentos no decurso das auditorias às empresas/organizações. Nestes manuais constam orientações sobre técnicas de auditoria e como devem ser aplicadas, constando também exemplos dos papéis de trabalho que devem ser considerados pelo auditor no âmbito das suas tarefas.

A inspeção tributária segue em regra as orientações definidas nos manuais de auditoria tributária, nomeadamente na vertente da organização do planeamento de trabalho a executar. Tal como refere Windmoller (2000), a qualidade de uma auditoria é influenciada pelas regras e normas que regem o seu âmbito e realização.

Os manuais transmitem diretrizes de cariz técnico, úteis para o bom desempenho da atividade de auditoria. Daí que o aperfeiçoamento dos normativos e orientações sobre auditoria vêm aumentar as responsabilidades e capacidades na deteção da fraude (Gonçalves, 2011). Por sua vez, Arens et al. (2010) referem que o facto de o auditor ter conduzido a sua auditoria de acordo com os normativos de auditoria, releva para a sua defesa, quando não são detetadas distorções materialmente relevantes.

A importância dos manuais de auditoria apresenta, assim, elevada pertinência na deteção e prevenção da fraude nas empresas/organizações.

A materialidade e qualidade na execução de tarefas de auditoria

A materialidade em auditoria (nível de desvio que o auditor considera ser suscetível de influenciar os utilizadores das informações financeiras) é de difícil aplicação prática. O que é material para determinado utilizador pode não o ser para outro, pelo que a decisão do auditor terá que ter um pensamento razoável e extremamente ponderado. A materialidade em auditoria depende, em grande parte, do julgamento profissional do auditor, o qual vai sendo alargado à medida que o trabalho vai sendo efetuado. Mckee e Eilifsen (2000) referem que para debater o nível de materialidade há que averiguar o risco de revisão/auditoria que releva na preponderância da materialidade no trabalho de auditoria.

A ISA 320 (2009) aborda a responsabilidade do auditor no sentido de aplicar o conceito de materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria de demonstrações financeiras. De acordo com esta norma de auditoria, a materialidade deve ser considerada, para além da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos contabilísticos, decorrente da relação entre o risco de auditoria e a materialidade. O auditor deve preliminarmente determinar o nível de materialidade, para poder posteriormente determinar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de auditoria.

O conceito de materialidade seguido pelos IT's é relativamente diferente do seguido pelos revisores oficiais de contas. Para estes o valor materialmente relevante tende a ser aquele que dá consistência à sua amostragem. No entanto, para os IT's, independente da dimensão da amostra, qualquer valor tende a ser materialmente relevante pelo facto de ser potenciador de uma correção fiscal. Mckee e Eilifsen (2000) referem que a decisão dos auditores sobre o nível de materialidade encontra-se rodeada de aspetos quantitativos e qualitativos. Os elementos quantitativos podem aumentar ou diminuir com base no

juízo profissional dos auditores sobre o provável efeito de fatores qualitativos. O risco de manipulação de resultados e a presença de cláusulas restritivas, são exemplos dessas situações.

Também a qualidade na realização dos exames e tarefas pelos auditores releva para o aumento da eficiência de uma auditoria, aumentando a sua eficiência. De acordo com Pehlivan e Gerekan (2012), a qualidade de uma auditoria aumenta o valor da entidade que a efetua, devendo aquela centralizar-se não só na qualidade da sua auditoria mas também dos seus auditores.

Deste modo, perante a contextualização acima descrita, a importância da materialidade e qualidade, na execução dos testes e tarefas de auditoria é um assunto incontornável na auditoria, apresentando uma elevada importância na deteção e prevenção da fraude.

Os métodos de análise e seleção das áreas a analisar em auditoria

Já lá vai o tempo em que o trabalho de auditoria se centrava essencialmente na análise de documentos físicos. O aumento da complexidade das operações suportados por sistemas de informação totalmente informatizados veio modificar a abordagem, sendo dispensada uma maior atenção e relevância aos aspetos associados aos processos. É neste sentido que Rezaee et al. (2001) defendem que “*o conhecimento do auditor interno do desenvolvimento da tecnologia de informação e do software de auditoria integrada tem de evoluir para assegurar auditoria contínua fornecendo credibilidade à informação financeira*”. Daí que os métodos de análise em auditoria tenham sofrido alterações, dada a necessidade de ser efetuada uma adaptação às novas exigências da realidade empresarial/organizacional.

O programa de trabalho surge assim como uma peça importante para que as análises e métodos a efetuar em auditoria estejam devidamente identificados e estruturados (Canedo

et al., 2009; Costa, 2014). Canedo et al. (2009) salientam que por cada área contabilístico-fiscal a analisar deve subsistir um programa de trabalho. Os autores salientam também que apesar de existirem benefícios na aplicação de planos de trabalho uniformizados, é necessário conjugar aqueles planos com aspetos particulares da auditoria a executar. A relevância do programa de trabalho como peça integrante de uma auditoria também é salientada por Costa (2014: 302), referindo que é *“um documento escrito destinado fundamentalmente a servir de guia à execução dos testes aos controlos e dos procedimentos substantivos”*.

Na inspeção tributária, o programa de trabalho e a metodologia apresentam uma dupla função. Por um lado, servem para controlar o tempo gasto numa auditoria e, por outro lado, servem para avaliar se esse tempo foi corretamente aplicado e qual a qualidade e validade do trabalho realizado.

Verificamos assim, uma elevada importância dos métodos de análise e dos métodos propostos, para a seleção de áreas a analisar, na deteção e prevenção da fraude nas empresas/organizações.

A documentação de suporte ao trabalho de auditoria

A ISA 230 (2009) versa sobre a responsabilidade do auditor na preparação da documentação de auditoria. Esta norma defende que o trabalho de auditoria deve ser documentado em papéis de trabalho, dado que os papéis de trabalho ajudam no planeamento e na execução da auditoria, e ainda na supervisão e exame do trabalho realizado, suportando a prova de suporte às conclusões.

Os papéis de trabalho (ou documentos de suporte) são elementos essenciais no trabalho de auditoria. Para além de servirem para disciplinar o trabalho de auditoria, também servem

para reunir um conjunto de provas apropriadas e suficientes. Os papéis de trabalho devem assim ser claros, precisos e objetivos (Attie, 1998).

Para a inspeção tributária, os papéis de trabalho são um elemento essencial na prova, quer em situações de meras contraordenações, quer em situações criminais de fraude fiscal. Em verdade, são os papéis de trabalho que sustentam a prova a apresentar em processos fiscais, apresentando assim uma relevância acrescida na detecção e prevenção da fraude nas empresas/organizações.

A frequência, a supervisão, a oportunidade e a duração das tarefas de auditoria

A ISA 300 (2009) estipula no seu § 2, que o planeamento de auditoria implica estabelecer uma estratégia global de auditoria e um plano de auditoria. O que nos leva a que seja ponderada a frequência de procedimentos, bem como a sua supervisão. Tal como refere Knechel (2001), quanto mais provas foram obtidas pelo auditor, maior será a probabilidade e a sua convicção, de que menos distorções existirão.

O auditor deve preparar e planear o trabalho de campo, determinando a profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, para atingir um certo nível de segurança. Deste modo, um planeamento adequado ajudará a confirmar a disponibilidade suficiente de tempos e recursos para a execução da auditoria. A ISA 200 (2009), no seu § A49, refere que uma necessidade do auditor será o de planear a auditoria de forma que ela seja executada de uma maneira eficaz, usando testes e meios para examinar eventuais distorções materiais. Por sua vez, Arens et al. (2010) referem que, ao planear a auditoria, o auditor deve considerar a minimização do custo da obtenção de prova, daí a oportunidade e duração das tarefas serem devidamente ponderadas.

Verificamos, assim, que a frequência, a supervisão, a oportunidade e a duração das tarefas de auditoria são bastante importantes na deteção e prevenção da fraude nas empresas/organizações.

A formação e qualificação académica dos recursos humanos em tarefas de auditoria

A formação e qualificação académica são matérias de interesse individual e organizacional, mas também de interesse para as economias e para o desenvolvimento dos países. Assim, quanto mais qualificados forem os profissionais de auditoria, mais capacitados ficam para o exercício das tarefas inerentes ao trabalho de auditoria.

Perante uma economia em contante movimento, a abrangência de conhecimentos dos profissionais de auditoria é essencial para uma melhor compreensão das realidades empresariais/organizacionais auditadas. Estes conhecimentos podem ser de diversa ordem, nomeadamente financeiros, económicos, informáticos, etc.. Relativamente a esta abrangência de conhecimentos, Marçal e Marques (2011: 62) referem que “*o auditor de hoje não é só um perito contabilístico, mas sobretudo um técnico conhecedor de sistemas e técnicas de organização*”.

Perante o atrás exposto, sobressai a enorme importância que deve ser dada aos recursos humanos. Uma maior formação e qualificação dos recursos humanos aumentam as capacidades de detetar e prevenir a fraude nas empresas/organizações.

A experiência profissional dos recursos humanos em tarefas de auditoria

A experiência profissional tem impacto na qualidade das tarefas de auditoria realizadas. De acordo com Texier (2011), os auditores com maior experiência profissional desenvolvem auditorias de maior qualidade. Por sua vez, Alissa et al. (2014) referem que a experiência profissional aumenta a relação positiva entre o trabalho do auditor e o seu desempenho, sendo este mais assertivo quando a complexidade do trabalho é elevada.

Recentemente, Gupta e Gupta (2015) atenderam à importância da experiência profissional do auditor e avançaram com um nível mínimo de anos de experiência profissional. Os autores defendem que um fator determinante na prevenção, deteção e investigação de fraude, é existir no mínimo cinco anos de experiência de trabalho de auditoria.

Releva-se assim a importância da experiência profissional, em qualquer contexto laboral, nomeadamente na deteção e prevenção da fraude nas empresas/organizações por parte de um auditor.

A motivação e empenho da gestão das empresas/organizações

Para as empresas/organizações atingirem os seus objetivos, é necessária uma ligação entre os auditores e os gestores. Tal como refere Morais (2004), os auditores necessitam entender os processos de gestão e os gestores preparam os processos de modo a que os auditores identifiquem os problemas e os resolvam. De facto, não só os gestores, através da sua motivação e empenho, mas também os auditores através das suas análises, contribuem para detetar e prevenir a fraude nas empresas/organizações.

De acordo com a ISA 210 (2009), o auditor deve acordar os termos do trabalho de auditoria com a administração ou com os órgãos de gestão. O empenho dos gestores torna-se assim fulcral para o trabalho do auditor e apresenta-se como um fator galvanizador que levará a uma deteção mais eficaz de situações de fraude.

No entanto, os gestores podem estar envolvidos em processos de fraude. Tal como referem Golden et al. (2005), a fraude baseada em conluio entre os gestores executivos implica a falsificação de documentos, tornando-a de difícil deteção. O facto de os gestores deterem posições de destaque nas empresas/organizações, permite-lhes ludibriar com mais facilidade o controlo interno, camuflando os seus atos fraudulentos de gestão (Arens e Loebbecke, 1997). Por outro lado, a prevenção e deteção de fraudes e erros nas

empresas/organizações são geralmente da responsabilidade da administração/gestão, através da implementação e execução de manuais e regras de procedimentos de sistemas de controlo interno adequados.

Deste modo, a motivação e o empenho dos gestores apresentam-se como elementos de prevenção e detecção da fraude nas empresas/organizações.

CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

Como já foi apresentado na secção “Introdução”, este trabalho tem por objetivo obter a opinião dos auditores externos corporizados pelos IT’s relativamente à importância do trabalho de auditoria na prevenção e deteção da fraude. Assim, procedemos à recolha das opiniões dos IT’s através de um questionário, anónimo, entregue aleatoriamente a estes auditores. De acordo com Sarmiento (2008), a inquirição por questionário estuda apreciações de terceiros sobre a matéria que se investiga. Por sua vez, Quivy e Campenhoudt (2008) referem que o inquérito por questionário apresenta fatores pedagógicos, resultantes do caráter definido e formal da sua construção e ainda da sua aplicação prática. A elaboração de um questionário abrange fundamentalmente a transposição de objetivos da pesquisa em questões próprias, pelo que as respostas proporcionarão os dados requeridos para descrever as características da população em análise. Procurou-se assim ter a visão mais globalizante possível sobre como os IT’s valorizam as tarefas de auditoria na deteção e prevenção da fraude.

O questionário é composto por duas partes (ver Anexo 1). A primeira, Parte A, atende ao perfil dos IT’s e contém um conjunto de 7 perguntas. Estas perguntas incidem sobre (1) a categoria profissional, (2) a experiência profissional, (3) a localização geográfica de exercício de atividade, (4) as habilitações literárias, (5) a área académica das habilitações literárias, (6) a área empresarial/organizacional mais sensível a fraudes e, por último, (7) se já detetaram situações de fraude no âmbito das suas funções profissionais.

A segunda parte do questionário, Parte B, atende ao trabalho de auditoria levado a cabo pelos IT’s. Assim, foi colocada aos IT’s a seguinte pergunta: *“Na sequência do trabalho de auditoria executado nas empresas/organizações, e atendendo às suas funções profissionais, qual a*

importância das seguintes frases na prevenção e detecção da fraude?”. As 10 frases colocadas aos IT's, resultantes da revisão de literatura, foram as constantes na Tabela 1.

Tabela 1- Frases colocadas aos IT's

B1	<i>A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.</i>
B2	<i>A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.</i>
B3	<i>Os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar.</i>
B4	<i>A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.</i>
B5	<i>A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.</i>
B6	<i>A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.</i>
B7	<i>A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.</i>
B8	<i>A qualificação académica dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.</i>
B9	<i>A experiência profissional dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.</i>
B10	<i>A motivação e empenho da gestão/administração.</i>

Para cada uma das 10 frases anteriores, foi solicitado aos IT's que valorizassem as mesmas de acordo com seguinte escala:

- 1. Nada importante;*
- 2. Pouco importante;*
- 3. Importante;*
- 4. Muito importante;*
- 5. Extremamente importante.*

Com as graduações às frases anteriormente referidas, pretendemos ter uma visão daquilo que o auditor externo, neste caso os IT's, mais valorizam e menos valorizam no trabalho de auditoria relativamente à detecção e prevenção da fraude. A escolha desta graduação resultou da adaptação do seguinte formato típico de escala de Likert (Amaro et al., 2004): 1. Não concordo totalmente; 2. Não concordo parcialmente; 3. Indiferente; 4. Concordo parcialmente; 5. Concordo totalmente.

Foi também efetuado um pré-teste ao questionário, tendo por base 10 IT's, com o objetivo de se aferir se o questionário estava compreensível pelos inquiridos. Verificou-se que os IT's compreenderam o que lhes foi solicitado, não se tendo detetado situações anormais no questionário que carecessem de alterações e revisões.

De acordo com Ghiglione e Matalon (2001: 29) “ ... *é muito raro podermos estudar exhaustivamente uma população, ou seja inquirir todos os seus membros seria de tal forma longo e dispendioso, que se tornaria praticamente impossível.* ”, pelo que a constituição de uma amostra representativa da população apresenta-se como uma condição essencial para que aquilo que se venha a inferir das observações possa também ser generalizado à totalidade da população. A AT possuía em 2013 cerca de 2.000 IT's que estavam afetos à inspeção tributária (Ministério das Finanças, 2013), número que à data do questionário pouca variação sofreu. Aqueles funcionários encontram-se a trabalhar quer nas Direções Distritais de Finanças (sediadas em todos os Distritos do país) quer nos Serviços Centrais da AT situados em Lisboa e Porto. Sendo certo que nem todos os IT's estão agregados às funções de inspeção tributária, porquanto alguns encontram-se dispersos por outros serviços da AT, que não a inspeção tributária, foram remetidos 200 questionários a IT's com funções efetivas de inspeção tributária pertencentes a várias Direções Distritais de Finanças., tendo sido recebidos 146 questionários.

Os questionários foram entregues, em suporte papel, entre os dias 02 e 23 de Junho de 2014. A distribuição e recolha dos questionários na Direção Distrital de Finanças de Santarém foi efetuada pelo próprio investigador, e nas outras Direções Distritais de Finanças a entrega e recolha dos questionários foi efetuada por vários IT's. Foi transmitido pessoalmente a todos os IT's, quer pelo próprio investigador quer pelo colegas que efetuaram a distribuição do questionário fora da Direção de Finanças de Santarém, qual o alcance e a finalidade do referido questionário. Dos questionários elaborados fora da

Direção de Finanças Santarém, três questionários foram digitalizadas e enviados por correio eletrónico, tendo os restantes sido remetidos por correio normal.

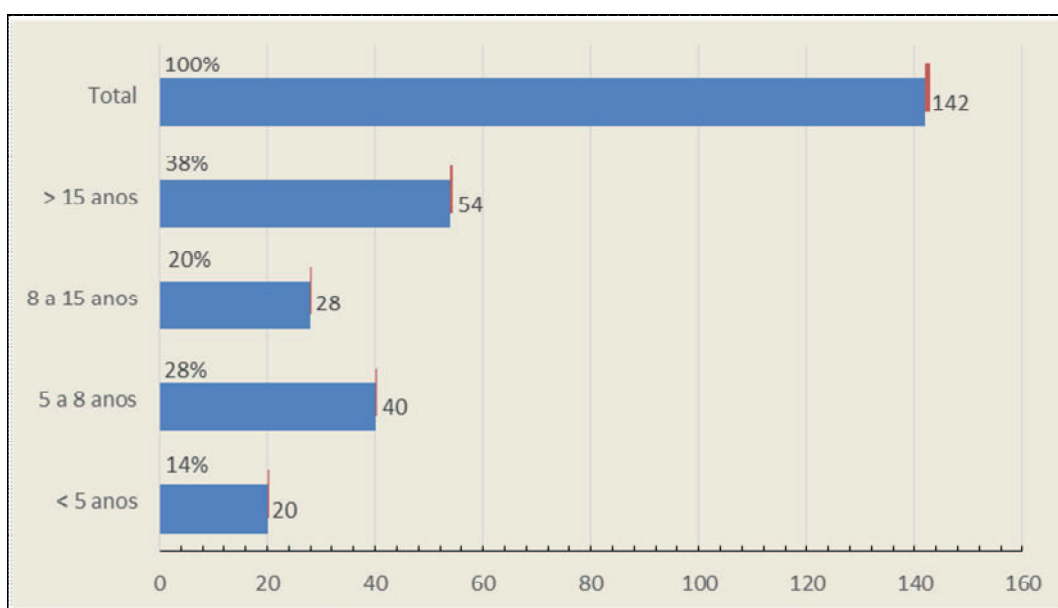
Na análise de dados foi dada ordem, organização e interpretação aos elementos recolhidos, com a finalidade de retirarmos conclusões úteis e credíveis. Dos 146 questionários obtidos, 4 foram invalidados por não terem respostas a todos os itens, baseando-se o estudo em 142 questionários válidos. As respostas recolhidas por estes 142 questionários foram agrupadas quantitativamente atendendo à valorização que cada inquirido atribuiu a cada uma das referidas 10 frases relacionadas com a prevenção e deteção da fraude, catalogadas de B1 a B10, de acordo com a escala de Likert utilizada. Fizeram-se também agrupamentos entre graus próximos nesta escala para o conjunto das referidas 10 frases. Posteriormente, agruparam-se as valorizações atribuídas pelos IT's a cada uma das 10 frases atendendo à experiência profissional e à área de formação académica destes, com o objetivo de identificar percepções diferentes relativamente à importância dos trabalhos de auditoria na prevenção e deteção da fraude.

CAPÍTULO 4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise do perfil dos IT's inquiridos

Da análise dos dados obtidos na parte A do questionário deste estudo (ver Anexo 1) ressaltam cinco considerações gerais relacionadas com o perfil dos IT's. A primeira delas tem a ver com a experiência profissional dos destes auditores (ver Gráfico 1). Relativamente aos anos de profissão dos IT's, verificamos que 38 % dos inquiridos têm mais de 15 anos de experiência profissional e que, por sua vez, 20% possuem entre 8 a 15 anos de profissão. Percebemos facilmente que cerca de 60% dos IT's inquiridos têm mais de 8 anos de experiência profissional.

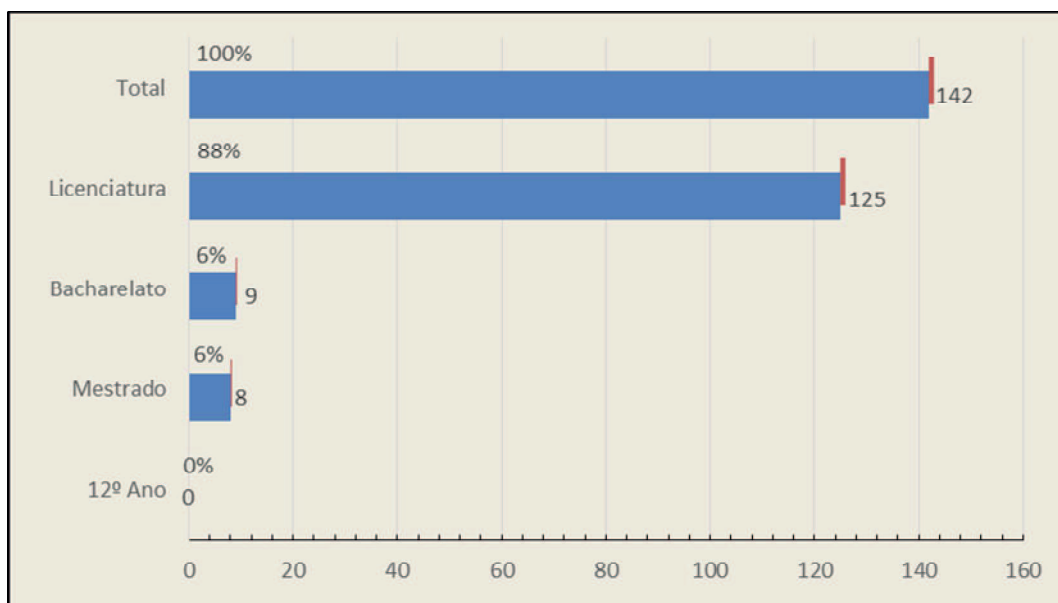
Gráfico 1- Anos de profissão dos IT's inquiridos



A segunda consideração geral que resulta da parte A do questionário tem a ver com as habilitações académicas (ver Gráfico 2). A esmagadora maioria (88%) dos IT's inquiridos possuem uma licenciatura, havendo ainda 6% que possuem o grau de mestre. O facto de 94% dos IT's inquiridos possuir, no mínimo, uma licenciatura decorre da exigência preconizada presentemente pelos concursos de acesso à categoria de inspetor tributário. Os

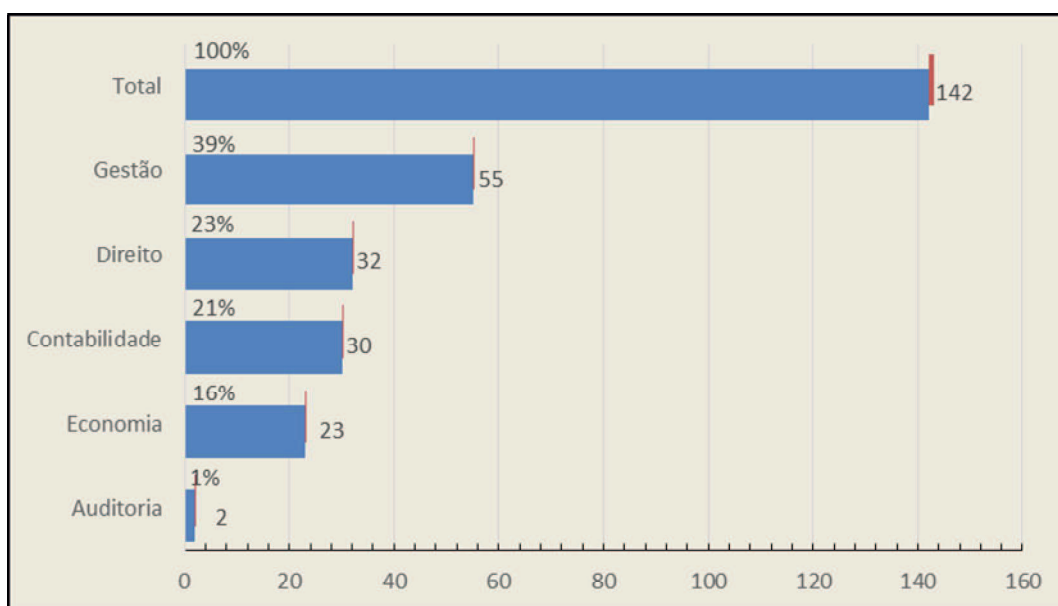
casos de IT's com bacharelatos resultam do facto de serem profissionais mais antigos e dos concursos na altura da sua admissão apresentarem este grau como requisito mínimo de habilitações literárias.

Gráfico 2 - Habilitações literárias dos IT's inquiridos



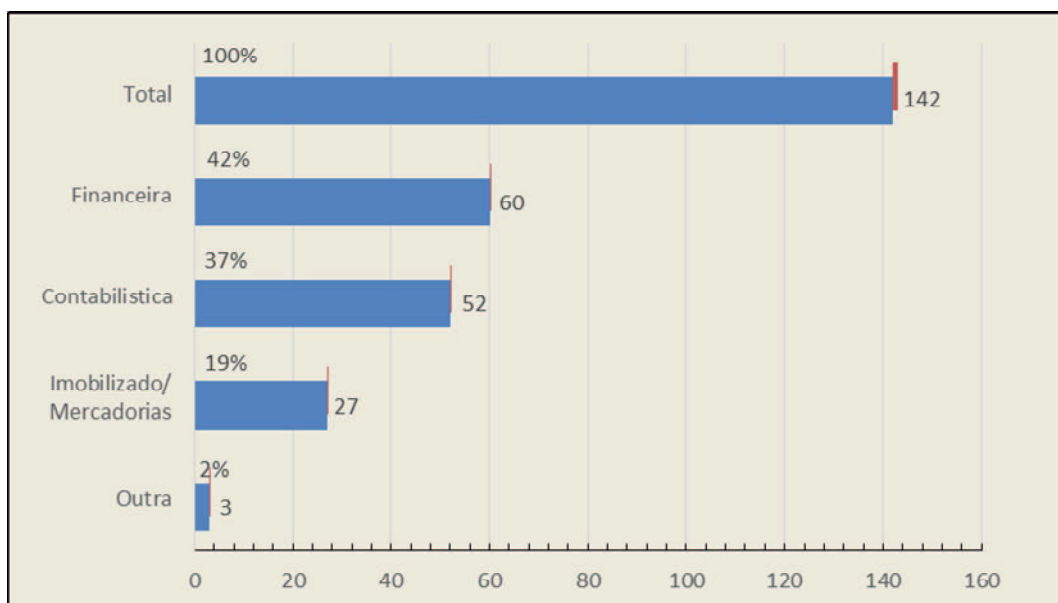
A terceira consideração geral relacionada com o perfil dos IT's inquiridos tem a ver com a área específica das suas habilitações literárias (ver Gráfico 3). Verificamos que os IT's inquiridos têm estudos superiores nas seguintes áreas: Gestão, Direito, Contabilidade, Economia e Auditoria. É de salientar que a esmagadora maioria dos IT's inquiridos (77%) possui uma formação académica em ciências empresariais no sentido lato, enquanto os restantes 23% possuem uma formação académica em Direito. A existência de IT's na área do Direito prende-se com a necessidade de inspetores tributários juristas na AT.

Gráfico 3 - Área de habilitações literárias dos IT's inquiridos



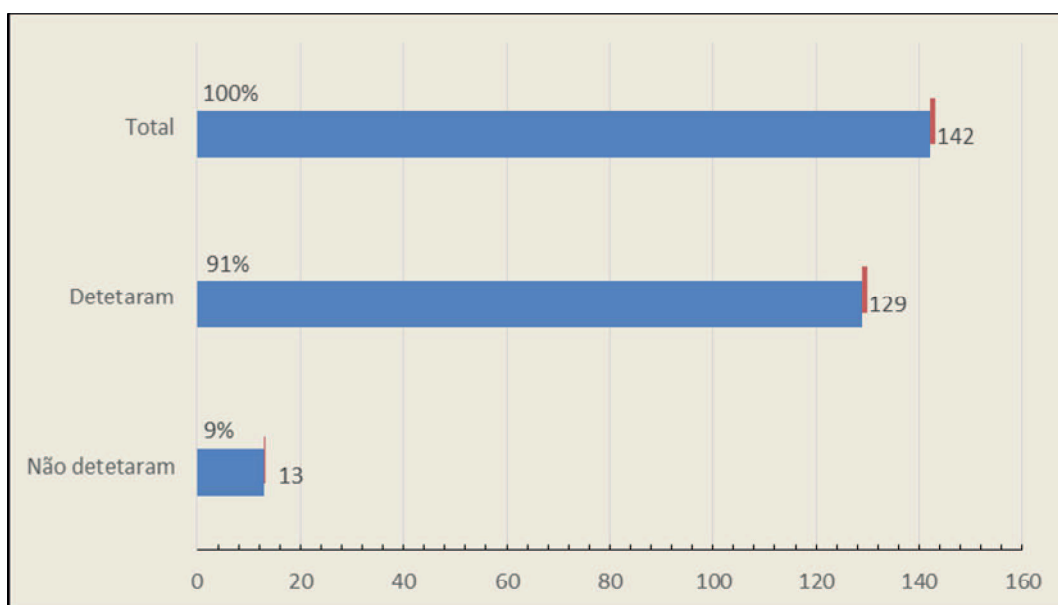
A quarta consideração geral tem a ver com a percepção dos IT's inquiridos relativamente às áreas mais suscetíveis a situações de fraude nas empresas/organizações (ver Gráfico 4). Cerca de 80% dos IT's inquiridos associaram a fraude mais com as áreas financeira e contabilística. A estas respostas, poderá não ser alheio o facto da maioria destes profissionais possuírem uma formação nas áreas de Gestão, Contabilidade e Economia (ver Gráfico 3).

Gráfico 4 - Os IT's inquiridos e a área mais suscetível a fraudes



Por último, a quinta consideração geral tem a ver com situações de fraude já detetadas pelos IT's inquiridos (ver Gráfico 5). Apenas 9% dos inquiridos ainda não tinham detetado situações de fraude. Dado que 84% dos IT's inquiridos têm 5 ou mais anos de experiência (ver Gráfico 1), é compreensível o facto de 91% destes IT's já terem detetado situações de fraude de várias ordens (e.g. burla tributária, frustração de créditos, fraude e abuso de confiança).

Gráfico 5 - Os IT's inquiridos e a deteção de fraude



4.2 O trabalho de auditoria na prevenção e deteção da fraude

Esta secção apresenta a análise feita à parte B do questionário (ver Anexo 1), o qual contém 10 frases relacionadas com o trabalho de auditoria na prevenção e deteção da fraude. Procedemos, numa primeira fase, a uma análise geral da evidência obtida (ver Tabela 2). Nesta análise constatamos três aspetos relevantes. O primeiro deles prende-se com o facto de nenhuma das 10 frases ter sido valorizada pelos IT's como “1. Nada importante”, sendo que também foram poucos os IT's que as valorizam como “2. Pouco importante”. Estes resultados são um indicador da pertinência de cada uma destas 10 frases

para a prevenção e detecção da fraude nas empresas/organizações. Apesar dos trabalhos de auditoria constantes nestas frases serem considerados importantes na prevenção e detecção da fraude por vários autores na literatura em auditoria financeira (e.g. Taborda, 2006; Costa, 2014), verificamos que também o são na auditoria tributária (no contexto português).

Tabela 2 - Análise geral da evidência obtida dos IT's

B	O TRABALHO DE AUDITORIA	Escala de valorização (a)					Valorização Acumulada (b)
		<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	<u>4+5</u>
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.	0	11	50	57	24	81
		<u>0%</u>	<u>8%</u>	<u>35%</u>	<u>40%</u>	<u>17%</u>	<u>57%</u>
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.	0	1	23	79	39	118
		<u>0%</u>	<u>1%</u>	<u>16%</u>	<u>55%</u>	<u>28%</u>	<u>83%</u>
B3	Os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar.	0	2	39	87	14	101
		<u>0%</u>	<u>1%</u>	<u>27%</u>	<u>61%</u>	<u>10%</u>	<u>71%</u>
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.	0	3	33	81	25	106
		<u>0%</u>	<u>2%</u>	<u>23%</u>	<u>57%</u>	<u>17%</u>	<u>75%</u>
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.	0	3	54	64	21	85
		<u>0%</u>	<u>2%</u>	<u>38%</u>	<u>45%</u>	<u>15%</u>	<u>60%</u>
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.	0	6	56	64	16	80
		<u>0%</u>	<u>4%</u>	<u>39%</u>	<u>45%</u>	<u>11%</u>	<u>57%</u>
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.	0	4	70	51	17	68
		<u>0%</u>	<u>3%</u>	<u>48%</u>	<u>37%</u>	<u>12%</u>	<u>49%</u>
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	0	6	46	60	30	90
		<u>0%</u>	<u>4%</u>	<u>32%</u>	<u>42%</u>	<u>22%</u>	<u>64%</u>
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	0	0	34	64	44	108
		<u>0%</u>	<u>0%</u>	<u>24%</u>	<u>45%</u>	<u>31%</u>	<u>76%</u>
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.	0	5	19	75	43	118
		<u>0%</u>	<u>3%</u>	<u>13%</u>	<u>52%</u>	<u>31%</u>	<u>83%</u>

(a) Escala de valorização:

1. Nada importante / 2. Pouco importante / 3. Importante / 4. Muito importante / 5. Extremamente importante

(b) Estes valores resultam da soma das valorizações “4. Muito importante” e “5. Extremamente importante”.

O segundo aspeto relevante da corrente análise tem ver com valorização mais escolhida pelos IT's inquiridos. Constatamos que a valorização mais escolhida por estes foi a de “4. Muito importante” em todas as frases, com a exceção da frase B7 (*oportunidade e duração das tarefas de auditoria*). Isto permite-nos antever, desde já, que esta será uma das frases menos relevantes para o conjunto dos IT's inquiridos. Por sua vez, ao analisarmos apenas as respostas valorizadas como “4. Muito importante”, verificamos que as três frases mais

valorizadas pelos IT's inquiridos são a B3 (*os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar*), a B4 (*a qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria*) e a B2 (*a materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria*).

No entanto, não podemos esquecer que na valorização “5. Extremamente importante”, a ordem de importância das frases é diferente da anterior. Neste caso, nas três frases mais valorizadas pelos IT's inquiridos encontramos, para além da B2, a B10 (*a motivação e empenho da gestão/administração*) e a B9 (*a experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria*). Face a esta situação, decidiu-se elencar as frases mais (e menos) valorizadas pelos IT's através da junção das respostas valorizadas como “4. Muito importante” e “5. Extremamente importante” (ver a última coluna da Tabela 2). Desta junção resulta que as frases mais valorizadas continuam a ser a B9, B10 e B2, apesar de não aparecerem pela mesma ordem. Estes resultados encontram aderência na importância da experiência do auditor quando a complexidade do trabalho de auditoria aumenta (e.g. Alissa et al., 2014), na importância do empenho dos administradores na boa gestão das empresas/organizações para prevenir situações de fraude (e.g. Golden et al., 2005), e na importância de diminuir o risco de revisão/auditoria atendendo ao princípio da materialidade dos factos em análise (e.g. Mckee e Eilifsen, 2000).

O terceiro aspeto relevante da corrente análise tem ver com as frases menos relevadas pelos IT's inquiridos. Para o efeito, seguiu-se uma metodologia similar à utilizada na identificação das frases mais valorizadas por estes profissionais. Examinando apenas as respostas com “4. Muito importante”, encontramos como frases menos valorizadas pelos IT's, para além da já esperada B7 (*a oportunidade e duração das tarefas*), a B1 (*a existência de manuais de procedimento de auditoria interna*) e a B8 (*a qualificação académica dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria*). No entanto, ao

analisarmos conjuntamente as respostas com “4. Muito importante” e “5. Extremamente importante”, que tal como já referimos representam mais de 50% das respostas em todas as frases, verificamos uma pequena alteração. Para além das frases B7 e da B1, a frase B6 (*a frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado*) passa a integrar o grupo das três frases menos valorizadas pelos IT's para a prevenção e deteção da fraude.

4.3 Análise em função dos anos de profissão dos IT's

A experiência é um fator determinante no exercício de uma profissão e os auditores da inspeção tributária não são exceção. Neste sentido, decidiu-se aprofundar a análise da secção anterior atendendo ao número de anos de profissão exercidos pelos IT's (ver Anexo 2). Para ser possível a comparação os resultados desta análise com os da secção anterior, seguiu-se uma metodologia similar à utilizada na identificação das frases mais e menos valorizadas por estes profissionais, tendo-se agrupado as respostas dos IT's de “4. Muito importante” e “5. Extremamente importante” (ver Tabela 3).

Com a exceção dos IT's integrados no grupo “5 a 8 anos”, as três frases mais valorizadas pelos restantes grupos foram a B10 (*a motivação e empenho da gestão/administração*) a B2 (*a materialidade e qualidade na execução dos testes e auditoria*) e a B9 (*a experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria*), ou seja as mesmas da análise geral, apresentando em alguns casos uma ordem diferente. Para além destas três frases, os IT's integrados no grupo “5 a 8 anos” também valorizou, em segundo lugar, a frase B4 (*a qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria*), facto revelador de que a disciplina do trabalho aumenta ao longo dos anos. É ainda de salientar que os IT's com 8 ou mais anos de profissão valorizaram em primeiro lugar a frase B10 (*a motivação e empenho da gestão/administração*), ao passo que os

restantes IT's valorizaram a frase B2 (*a materialidade e qualidade na execução dos testes e auditoria*).

Tabela 3 - Análise das respostas dos IT's por anos de profissão

B	O TRABALHO DE AUDITORIA	< 5 anos	5 a 8 anos	8 a 15 anos	> a 15 anos
		Escala de valorização (a)			
		4+5	4+5	4+5	4+5
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.	8	25	17	31
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.	16	33	22	47
B3	Os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar.	12	27	21	41
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.	12	31	21	42
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.	12	27	12	34
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.	10	23	14	33
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.	10	16	11	31
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	10	23	20	37
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	13	30	22	43
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.	14	29	25	50

(a) *Estes valores resultam da soma das valorizações "4. Muito importante" e "5. Extremamente importante".*

Relativamente às frases menos valorizadas pelos IT's, existe consistência em duas delas pelos quatro grupos de IT's, embora com posicionamentos diferentes. Estas frases são a B7 (*a oportunidade e duração das tarefas de auditoria*) e a B6 (*a frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado*). A restante frase menos valorizadas pelos IT's, com maior divergência entre os quatro grupos, é a B1 (*existência de manuais de procedimento de auditoria interna*), sendo assim consistente com a análise geral feita na secção anterior.

4.4 Análise em função da área das habilitações literárias dos IT's

Tal como na secção 4.3, esta secção pretende aprofundar a análise geral sobre as respostas dos IT's levada a cabo na secção 4.2, atendendo à área das suas habilitações literárias. O

objetivo é verificar se as percepções dos IT's variam de acordo com a sua formação académica (ver Anexo 3). Tal como já foi referido na secção 4.1, os IT's inquiridos provêm de cinco áreas de formação académica: Contabilidade, Gestão, Direito, Economia e Auditoria. Dado existirem apenas dois IT's com formação académica em auditoria, estes foram excluídos da presente análise. Para ser possível a comparação os resultados desta análise por áreas de habilitações literárias com os resultados da secção 4.2, seguiu-se uma metodologia similar à utilizada nesta última secção para identificar as frases mais e menos valorizadas pelos IT's (ver Tabela 4).

Tabela 4 - Análise das respostas dos IT's por área de habilitações literárias

B	O TRABALHO DE AUDITORIA	Contabilidade	Gestão	Direito	Economia
		Escala de valorização (a)			
		4+5	4+5	4+5	4+5
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.	21	33	13	12
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.	27	43	26	20
B3	Os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar.	26	37	23	14
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.	24	40	22	18
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.	24	31	18	10
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.	21	31	16	10
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.	16	25	15	11
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	19	38	19	12
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	27	39	22	18
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.	25	46	24	21

(a) Estes valores resultam da soma das valorizações "4. Muito importante" e "5. Extremamente importante".

Constatamos que, apesar de existir dispersão nas respostas decorrente de diferentes áreas de estudo, as frases mais valorizadas por cada um dos diferentes grupos de IT's encontram aderência nos resultados gerais, destacando-se a frase B10 (*a motivação e empenho da gestão/administração*) e a frase B2 (*a materialidade e qualidade na execução dos testes e auditoria*). É de salientar que a frase B2 é mais valorizada pelos IT's com formação

académica em Contabilidade e Direito, ao passo que a frase B10 é mais valorizada pelos IT's com formação em Gestão e Economia. É ainda de salientar o facto da frase B3 (*os métodos propostos para seleção de áreas a analisar*) ser terceira frase mais valorizada pelos IT's com formação académica em Contabilidade e Direito, ao passo que os IT's com formação académica em Gestão e Economia valorizaram em terceiro lugar a frase B4 (*a qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria*).

Relativamente às frases menos valorizadas pelos IT's, embora com posicionamentos diferentes dos quatro grupos e IT's em análise, existe consistência com as análises levadas a cabo nas secções 4.2 e 4.3. No entanto, existe uma maior dispersão dos resultados, levando à inclusão de outras frases no grupo das frases menos valorizadas por alguns grupos de IT's. Por exemplo, o grupo dos IT's com formação académica em Contabilidade valorizou menos a frase B8 (*a qualificação académica dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria*). Por sua vez, a frase B5 (*a frequência de procedimentos de revisão de auditoria*) foi uma das frases menos valorizadas pelos IT's com formação académica em Economia e Gestão.

CAPÍTULO 5 – CONCLUSÕES

Pretendemos com este trabalho saber o que os IT's em Portugal consideram mais e menos relevante, num conjunto de tarefas do trabalho de auditoria, para a prevenção e deteção de situações de fraude nas empresas/organizações.

Este trabalho proporciona-nos várias evidências. A primeira delas é que os IT's consideram como tarefas de auditoria mais relevantes na prevenção e deteção da fraude nas empresas/organizações. Os resultados apontam para a importância da *“motivação e empenho da gestão/administração”* e a *“materialidade e qualidade na execução dos testes e auditoria”*. Embora com menor relevância, os IT's destacam ainda a importância da *“experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria”*.

A segunda evidência proporcionada por este trabalho tem a ver com as tarefas de auditoria menos valorizadas pelos IT's na prevenção e deteção da fraude nas empresas/organizações. Os resultados indicam-nos que os IT's valorizam menos a *“oportunidade e duração das tarefas de auditoria”*, *“a frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado”* e a *“existência de manuais de procedimento de auditoria interna”*.

A terceira evidência que este trabalho nos proporciona está relacionada com a experiência profissional. Os IT's com 8 ou mais anos de profissão valorizaram mais a *“motivação e empenho da gestão/administração”*, ao passo que os restantes IT's valorizaram mais a *“materialidade e qualidade na execução dos testes e auditoria”* na prevenção e deteção da fraude nas empresas/organizações.

A quarta evidência proporcionada por este trabalho está relacionada com a formação académica. Relativamente àquilo que é mais relevante para a prevenção e deteção da fraude nas empresas/organizações, existem algumas diferenças entre as IT's com formação

académica em Gestão e Economia e os IT's com formação académica em Contabilidade e Direito. Por exemplo, os IT's com formação académica em Gestão e Economia valorizam mais a *“motivação e empenho da gestão/administração”*, ao passo que os IT's com formação em Contabilidade e Direito valorizam mais a *“materialidade e qualidade na execução dos testes e auditoria”*.

Não há trabalhos de investigação sem limitações e este não é exceção. A principal limitação deste estudo está relacionada com o seu carácter exploratório e com a dificuldade de inferência dos resultados do mesmo a outros contextos para além do contexto português. Assim, sugerimos que em investigações futuras se contemplem outros contextos nacionais, nomeadamente europeus.

Uma outra sugestão de investigação futura poderá ser a replicação deste estudo no contexto nacional a outro tipo de auditores internos e/ou externos (ex. revisores oficiais de contas). A análise àqueles dois tipos de auditores permitirá estudar percepções comuns e diferentes relativamente à prevenção e deteção da fraude nas empresas/organizações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alissa, W., Capkun, V., JeanJean, T., Suca, N. (2014). An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. *Accounting, Organizations and Society*, 39, 495-510.
- Almeida, B. (2005). *Auditoria e sociedade: Diferenças de expectativas*. Lisboa: Publisher Team.
- Amaro, A., Pova, A., Macelo, L. (2004). *A arte de fazer questionários: Metodologias de investigação*. Porto: Faculdade de Ciências da Universidade do Porto.
- Arens, A., Beasley, M., Elder, R. (2010). *Auditing and assurance services* (13th Edition). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Arens, A., Loebbecke, J. (1997). *Auditing: An integrated approach* (7th Edition). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Attie, W. (1998). *Auditoria: Conceitos e aplicações* (3ª Edição). São Paulo: Atlas.
- Camacho, J. (2013). *Relação entre a dimensão do auditor e qualidade de auditoria e os efeitos da crise de 2008 na qualidade da auditoria*. Lisboa: ISCTE-IUL (Dissertação de Mestrado).
- Canedo, J., Guedes, O., Monteiro, A. (2009). *Manual de auditoria tributária*. Lisboa: Direcção-Geral dos Impostos.
- Carreira, F., Heliodoro, P., Lopes, M., (2014). *A concentração da atividade dos auditores e a opinião do auditor*. Trabalho apresentado nas XXIV Jornadas Luso-Espanholas, Leiria (Portugal).
- Coenen, T. (2006). The Fraud Files: Why didn't our auditors find the fraud?. *Wisconsin Law Journal*, January 25, 1-3.
- Costa, C. (2014). *Auditoria financeira: Teoria e prática* (10.ª Edição). Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Cressey, D. (1953). *Other people's money: A study in the social psychology of embezzlement*. Montclair, N.J.: Patterson Smith.
- Decreto-Lei 398/1998. Diário da Republica, nº 290/1998, 1ª Série, de 17 de dezembro.
- Decreto-Lei 413/1998. Diário da Republica n.º 301/1998, 1ª Série, de 31 de dezembro.
- Decreto-Lei n.º 117/2011. Diário da Republica nº 239/2011, 1ª Série, de 15 de dezembro.
- Decreto-Lei n.º 118/2011. Diário da Republica nº 239/2011, 1ª Série, de 15 de dezembro.
- Ghiglione, R., Matalon, B. (2001). *O inquérito: Teoria e prática* (3ª Edição). Oeiras: Celta Editora.

Golden, T., Skalak, S., Clayton, M. (2005). *A guide to forensic accounting investigation*. New Jersey: John Wiley & Sons.

Gonçalves, S. (2011). Fraude de relato financeiro. *Revisores e Auditores*, 52(1), 12-21.

Gramling, A., Johnstone, K., Rittenberg, L. (2010). *Auditing: A business risk approach* (7th Edition). Mason: South-Western Cengage Learning.

Gupta, P., Gupta, S. (2015). Corporate frauds in India: Perceptions and emerging issues. *Journal of Financial Crime*, 22(1), 79-103.

Hopwood, W., Leiner, J., Young, G. (2008). *Forensic accounting*. New York: McGraw-Hill.

International Federation of Accountants (IFAC) (2009). ISA 200 - Objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as normas internacionais de auditoria. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>.

International Federation of Accountants (IFAC) (2009). ISA 210 - Acordar os termos de trabalhos de auditoria. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa-210.pdf>.

International Federation of Accountants (IFAC) (2009). ISA 230 – Documentação de auditoria. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf>.

International Federation of Accountants (IFAC) (2009). ISA 240 – As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>.

International Federation of Accountants (IFAC) (2009). ISA 300 – Planear uma auditoria de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>.

International Federation of Accountants (IFAC) (2009). ISA 320 – A materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a018-2010-iaasb-handbook-isa-320.pdf>.

Knechel, R. (2001). *Auditing, assurance & risk* (2nd Edition). Cincinnati: South-Western, Thomson Learning.

Lei n.º 15/2001. Diário da República n.º 130/2001, 1ª Serie, de 5 de junho.

Marçal, N., Marques, F. (2011). *Manual de auditoria e controlo interno no sector público*. Lisboa: Edições Sílabo.

Ministério das Finanças (1996). Relatório da Comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal. Disponível em: <http://purl.sgmf.pt/COL-MF-0028/1/>.

Ministério das Finanças (2013). Balanço Social da Autoridade Tributária e Aduaneira: Direção de Serviços de Gestão de Recursos Humanos.

Ministério das Finanças (2015). Plane Estratégico de combate à fraude e evasão fiscais. Gabinete do Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais.

Morais, M. (2004). Como emerge a auditoria interna nas pequenas e médias empresas, em Portugal. Trabalho apresentado no X Congresso de Contabilidade, Estoril (Potugal).

McKee, T., Eilifsen, A. (2000). Current Materiality Guidance for Auditors. *The CPA Journal*, 70(7), 54-57.

OROC (2013). Continuidade: Estudo de um caso. Newsletter abril/junho.

Pehlivan, A., Gerekan, B. (2012). Factors affecting the success of auditors in Turkey. *African Journal of Business Management*, 6 (20), 6203-6208.

Quivy, R., Campenhoudt, L. (2008). *Manual de investigação em ciências sociais* (5ª Edição). Lisboa: Gradiva.

Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. (2001). Continuous auditing: The audit of the future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 150-158.

Rezaee, Z. (2004). Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing. *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 134-148.

Sarmiento, M. (2008). *Guia prático sobre a metodologia científica para a elaboração, escrita e apresentação de teses de doutoramento, dissertações de mestrado e trabalhos de investigação aplicada*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

Taborda, D. (2006). *Auditoria: Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial de contas*. Lisboa: Silabo.

Texier, J. (2011). A experiência do auditor como factor determinante da qualidade da auditoria. Lisboa: Faculdade de Ciências Económicas e Empresariais da Universidade Católica de Lisboa (Dissertação de Mestrado).

Wells, J. (2009). *Manual da fraude na empresa: Prevenção e detecção* (2ª Edição). Coimbra: Almedina.

Windmoller, R. (2000). The auditor market and auditor independence. *The European Accounting Review*, 9(4), 639-642.

Wolfe, D., Hermanson, D. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud *The CPA Journal*, 74(12), 38-42.

ANEXOS

Anexo 1 – Questionário

<h1 style="text-align: center;">QUESTIONÁRIO</h1> <p style="text-align: center;"><i>(Todos as perguntas são de resposta obrigatória.)</i></p>				
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> A </div> PERFIL				
<u>7 Questões</u>			Respostas	
A1	Qual a sua categoria profissional?			
		<u>< 5 anos</u>	<u>5 a 8 anos</u>	<u>9 a 15 anos</u>
A2	Há quantos anos exerce as suas funções?			
		<i>Coloque apenas um (X), na resposta que considere mais adequada</i>		
A3	Qual o distrito onde exerce a sua atividade profissional?			
		<u>12º ano escolaridade</u>	<u>Bacharelato</u>	<u>Licenciatura</u>
A4	Quais são as suas habilitações literárias?			
		<i>Coloque apenas um (X), na resposta que considere mais adequada</i>		
		<u>Contabilidade</u>	<u>Gestão</u>	<u>Direito</u>
A5	Qual a área académica das suas habilitações literárias?			
		<i>Coloque apenas um (X), na resposta que considere mais adequada</i>		
A5-1	Se indicou outra, diga qual?			
		<u>Contabilística</u>	<u>Financeira</u>	<u>Imobilizado e/ou Mercadorias</u>
A6	Na sua opinião, nas empresas/organizações, qual a área mais vulnerável à prática de fraudes?			
		<i>Coloque apenas um (X), na resposta que considere mais adequada</i>		
		<u>Sim</u>	<u>Não</u>	
A7	Já detetou situações potenciais/efetivas de fraude nas organizações/empresas?			
		<i>Coloque apenas um (X), na resposta que considere mais adequada</i>		

Anexo 1 – Questionário (Continuação)

B		O TRABALHO DE AUDITORIA				
<p><i>Na sequência do trabalho de auditoria executado nas empresas/organizações, e atendendo às suas funções profissionais, qual a importância das seguintes frases na prevenção e detecção da fraude?</i></p>						
		Respostas				
		<i>(Coloque apenas um (X), na resposta que considere mais adequada)</i>				
<u>10 Frases</u>		<u>Nada importante</u>	<u>Pouco importante</u>	<u>Importante</u>	<u>Muito importante</u>	<u>Extremamente importante</u>
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.					
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.					
B3	Os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar.					
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.					
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.					
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.					
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.					
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.					
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.					
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.					

Anexo 2 – Análise das respostas dos IT's por anos de profissão

B		< 5 anos						5 a 8 anos						8 a 15 anos						> a 15 anos					
		Escala de valorização (a)																							
							(b)						(b)						(b)						(b)
		1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.	0	2	10	5	3	8	0	3	12	18	7	25	0	3	8	11	6	17	0	3	20	23	8	31
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.	0	0	4	7	9	16	0	0	7	23	10	33	0	0	6	16	6	22	0	1	6	33	14	47
B3	Os metodos propostos para a seleção de áreas a analisar.	0	1	7	12	0	12	0	0	13	21	6	27	0	0	7	19	2	21	0	1	12	35	6	41
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.	0	0	8	10	2	12	0	2	7	25	6	31	0	0	7	15	6	21	0	1	11	31	11	42
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.	0	2	6	9	3	12	0	0	13	21	6	27	0	0	16	9	3	12	0	1	19	25	9	34
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.	0	1	9	8	2	10	0	2	15	19	4	23	0	1	13	13	1	14	0	2	19	24	9	33
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.	0	2	8	7	3	10	0	1	23	13	3	16	0	1	16	9	2	11	0	0	23	22	9	31
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	0	2	8	8	2	10	0	3	14	16	7	23	0	0	8	10	10	20	0	1	16	26	11	37
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.	0	0	7	8	5	13	0	0	10	16	14	30	0	0	6	12	10	22	0	0	11	28	15	43
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.	0	1	5	11	3	14	0	4	7	19	10	29	0	0	3	14	11	25	0	0	4	31	19	50

(a) Escala de valorização:

1. Nada importante / 2. Pouco importante / 3. Importante / 4. Muito importante / 5. Extremamente importante

(b) Estes valores resultam da soma das valorizações “4. Muito importante” e “5. Extremamente importante”.

Anexo 3 – Análise das respostas dos IT's por área de habilitações literárias

B		Contabilidade					Gestão					Direito					Economia					Auditoria									
		Escala de valorização (a)																													
		(b)					(b)					(b)					(b)					(b)									
		1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.	0	0	9	16	5	21	0	5	17	22	11	33	0	2	17	9	4	13	0	4	7	8	4	12	0	0	0	2	0	2
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.	0	0	3	17	10	27	0	1	11	35	8	43	0	0	6	14	12	26	0	0	3	11	9	20	0	0	0	2	0	2
B3	Os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar.	0	0	4	22	4	26	0	1	17	31	6	37	0	1	8	22	1	23	0	0	9	11	3	14	0	0	1	1	0	1
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.	0	0	6	20	4	24	0	1	14	29	11	40	0	0	10	15	7	22	0	2	3	15	3	18	0	0	0	2	0	2
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.	0	0	6	15	9	24	0	1	23	28	3	31	0	2	12	12	6	18	0	0	13	8	2	10	0	0	0	1	1	2
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.	0	1	8	12	9	21	0	2	22	29	2	31	0	1	15	13	3	16	0	2	11	9	1	10	0	0	0	1	1	2
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.	0	0	14	9	7	16	0	0	30	20	5	25	0	2	15	13	2	15	0	2	10	8	3	11	0	0	1	1	0	1
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	0	0	11	11	8	19	0	1	16	29	9	38	0	3	10	11	8	19	0	2	9	8	4	12	0	0	0	1	1	2
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.	0	0	3	16	11	27	0	0	16	23	16	39	0	0	10	13	9	22	0	0	5	11	7	18	0	0	0	1	1	2
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.	0	1	4	13	12	25	0	0	9	29	17	46	0	2	6	15	9	24	0	2	0	16	5	21	0	0	0	2	0	2

(a) Escala de valorização:

1. Nada importante / 2. Pouco importante / 3. Importante / 4. Muito importante / 5. Extremamente importante

(b) Estes valores resultam da soma das valorizações “4. Muito importante” e “5. Extremamente importante”.